

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.88º - Taxas de tributação autónoma
- Assunto: Tributação autónoma sobre gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes
- Processo: 28968, com despacho de 2025-12-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma Sociedade Anónima solicita o seguinte esclarecimento: se a mera nomeação formal para o cargo de administrador, desacompanhada do exercício efetivo de poderes autónomos de decisão e de gestão e sem alteração ao nível das componentes remuneratórias, são sujeitas a tributação autónoma, nos termos da al. b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

O administrador já colaborava com a sociedade, enquanto Diretor, tendo mantido as suas funções, não se tendo verificado alterações ao nível da sua remuneração, sendo que as únicas alterações existentes são aquelas que decorrem da lei, em virtude de ter sido nomeado administrador da sociedade (como seja a suspensão do contrato de trabalho vigente, nos termos o n.º 2 do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais - CSC).

Tributação Autónoma - Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes - Art. 88.º, n.º 13, al. b) CIRC

1. A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, introduziu, no ordenamento jurídico português, o n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, passando o mesmo a prever, na sua al. b), que são tributados autonomamente, à taxa de 35%, "[o]s gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período", podendo ser agravada em 10%, nos termos do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC.

2. Da leitura da norma da al. b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, conclui-se que, no caso de estarem cumpridos, cumulativamente, os pressupostos de sujeição (1.ª parte da norma) e não se aplicarem as condições de exclusão (2.ª parte da norma), a tributação incidirá sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.

3.O Relatório do Orçamento de Estado para 2010 refere que esta medida visa assegurar "uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas" (Relatório do OE para 2010, pág. 78).

4.É, comumente, assente e pacífico que as tributações autónomas visam desincentivar determinados tipos de despesas, assumindo-se assim como uma norma anti abuso de cariz específico, sendo normas de política fiscal.

5. Nesta precisa situação, do exposto nos parágrafos anteriores, conclui-se que os objetivos do legislador são claros:

i) visa desincentivar, por um lado, a atribuição de bónus e outras remunerações variáveis, excessivamente elevados, aos gestores, administradores ou gerentes, e que não tenham ligação com o desempenho positivo da empresa;

ii) por outro, pretende incentivar uma mais justa repartição de encargos tributários e de moralização progressiva de políticas remuneratórias das empresas.

Conceito de "gestores, administradores ou gerentes"

6. As tributações autónomas incidem sobre cada despesa ou encargo, sendo cada um destes um facto tributário autónomo sujeito a imposto, regulando o que está sujeito a imposto (incidência) e a sua sujeição a taxas específicas, ou seja, configuram-se como normas de incidência *tout court*.

7. Sobre as regras de interpretação, o artigo 11.º da LGT esclarece, no seu n.º 1, que, "[n]a determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis", ou seja, nas normas fiscais há que obedecer ao disposto no artigo 9.º do Código Civil (CCiv.).

8. É certo que a letra da lei não é o único elemento interpretativo, devendo o intérprete ainda "reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada" (artigo 9.º, n.º 1 CCiv.).

9. A norma em apreço foi introduzida na conjuntura da crise financeira de 2010 (elemento histórico) e, neste contexto, visou, não só desincentivar a atribuição de bónus e outras remunerações elevadas aos gestores, administradores ou gerentes que não tenham ligação ao desempenho positivo das empresas, como promover uma maior moralização das políticas remuneratórias (elemento teleológico).

10. No entanto, apesar de não ser o único, nem o mais relevante elemento interpretativo, o elemento literal (ou a letra da lei) não deixa de ser o ponto de partida e o limite da interpretação (artigo 9.º, n.º 2 e 3 CCiv.).

11. Sendo a letra da lei o ponto de partida e o limite, a regra é: onde a lei não distingue, não compete ao intérprete distinguir, ou seja, se o legislador não introduziu na lei quaisquer ressalvas, exclusões ou especificações, não é admissível que o intérprete o faça.

12. Ora, a previsão da norma de incidência consagra que se encontram sujeitos a tributação autónoma os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagos a "gestores, administradores ou gerentes", não tendo o legislador introduzido no normativo legal quaisquer ressalvas ou especificações quanto a estes, designadamente quanto ao exercício autónomo de funções.

13. Cumpre ainda esclarecer o que é que se entende por "administradores" a quem são pagos os bónus e as remunerações.

14. No sentido jurídico-societário, "administrador" é aquele que integra o órgão de administração e representação das sociedades anónimas, abrangendo tanto as

situações em que integre o conselho de administração (artigo 390.º CSC) como quando é administrador único (nas situações previstas no artigo 390.º, n.º 2 CSC).

15.O n.º 3 do artigo 390.º do CSC determina que "[o]s administradores podem não ser accionistas, mas devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena", acrescentando o n.º 4 que, "[s]e uma pessoa colectiva for designada administrador, deve nomear uma pessoa singular para exercer o cargo em nome próprio (...)", ou seja, podem ser administradores pessoas singulares com capacidade jurídica plena.

16.Os artigos 405.º a 410.º do CSC definem as funções e os poderes do órgão de administração, designadamente de gestão das atividades da sociedade e representação exclusiva da sociedade, assim como os seus limites a estes poderes.

17.Excetando nas situações do n.º 2 do artigo 390.º do CSC, em que o órgão de administração e representação de uma sociedade anónima é confiado ao administrador único, o conselho de administração funciona de forma colegial e por maioria (artigo 410.º CSC), podendo "delegar num ou mais administradores ou numa comissão executiva a gestão corrente da sociedade" (artigo 407.º, n.º 3 CSC), assim como o contrato de sociedade autorizar que a sociedade fique "vinculada pelos negócios celebrados por um ou mais administradores-delegados, dentro dos limites da delegação do conselho" (artigo 408.º, n.º 2 CSC). Portanto, apenas em situações excecionais e legalmente delimitadas, os administradores exercem, de forma autónoma, os poderes de gestão e representação.

18.Por forma a conferir segurança jurídica ao comércio jurídico e a dar publicidade à representação societária, estão sujeitos a registo "[a] designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso do tempo, dos membros dos órgãos de administração e de fiscalização das sociedades, bem como do secretário da sociedade" (artigo 3.º, n.º 1, al. m) do Código de Registo Comercial - CRCom.), sendo de publicação obrigatória num sítio na Internet de acesso público, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 70.º do CRCom.

19.É de tal relevância esta informação que, por determinação do artigo 72.º-A do CRCom., é gratuita e oficiosamente comunicada à AT "[a] designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso do tempo, dos órgãos de administração e fiscalização" (artigo 72.º-A, n.º 1, al. c) CRCom).

20.Pelo exposto, administrador é aquele que seja designado, ao abrigo da legislação das sociedades comerciais, para administrar a sociedade e a representar perante terceiros (em especial, vincular a sociedade).

Na situação em apreço

21.Encontram-se sujeitos a tributação autónoma os gastos ou encargos suportados com bónus e outras remunerações variáveis atribuídas a "gestores, administradores e gerentes", sendo considerados como administradores todos aqueles que sejam designados como membros do órgão de administração das sociedades anónimas, não tendo o legislador introduzido na norma qualquer ressalva ou especificação quanto a estes.

22.Assim, os gastos e encargos com bónus e outras remunerações variáveis pagas ao administrador, ainda que desacompanhada do exercício de poderes autónomos de decisão e de gestão e sem alteração das componentes remuneratórias que o mesmo auferia ao abrigo de um contrato de trabalho, são sujeitas a tributação autónoma, nos termos da al. b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC.